



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **H. H.**, zastoupené JUDr. Bc. Stanislavem Brunckem, advokátem, sídlem Vídeňská 849/15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2018, č. j. 13511/18/5000-10610-712427, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 30 Af 55/2018 – 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnost.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vydal dne 29. 8. 2017 rozhodnutí, jímž podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, uzavřel provozovnu žalobkyně z důvodu, že u žalobkyně, která je podle § 3 zákona o evidenci tržeb subjektem evidence tržeb, zjistil zvlášť závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě správci daně a vydávat účtenky podle § 18 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o evidenci tržeb a též povinnosti umístit v provozovně oznámení podle § 25 zákona o evidenci tržeb. Žalobkyně vůbec nedisponovala pokladním zařízením, prostřednictvím kterého by mohla plnit své povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb. Proti rozhodnutí správce daně

prvního stupně podala žalobkyně odvolání. Žalovaný dne 21. 3. 2018 zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně I. stupně.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobkyně, vedle nesprávného procesního postupu správních orgánů, namítala nezákonnost a nepřiměřenost rozhodnutí o uzavření provozovny. Uzavření provozovny hrubě zasáhlo do práva žalobkyně na svobodné podnikání.

[3] Dále žalobkyně namítala, že uzavřením provozovny a uložením pokuty byla potrestána dvakrát za jedno porušení povinnosti. Uzavření provozovny totiž působí jako represivní sankce, ztráta příjmů podnikatele může převyšovat udělenou pokutu.

[4] Žalobkyně rovněž poukázala na to, že splnění zákonné povinnosti nebylo v její moci, neboť se jí nepodařilo obstarat pokladní systém pro elektronickou evidenci tržeb. S poukazem na § 30 odst. 5 zákona o evidenci tržeb ve znění do 30. 6. 2017 a na § 23 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, (dále jen „zákon o přestupkové odpovědnosti“) má za to, že po ní lze požadovat pouze vyvinutí úsilí k zajištění splnění povinnosti.

[5] Krajský soud ohledně námitky chybného procesního postupu správce daně dospěl k závěru, že uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb je nápravným opatřením státního dozoru a nikoli nástrojem správního trestání (opatřením sankčního charakteru), nešlo tedy o rozhodnutí, které by podle § 33 zákona o evidenci tržeb bylo vyňato z působnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[6] K námitce porušení zásady zákazu dvojího trestání krajský soud uvedl, že zákon o evidenci tržeb nevylučuje, aby za totéž závažné jednání byla uložena pokuta jako sankce za přestupek a zároveň bylo aplikováno některé z opatření k vynucení nápravy. Pokuta za přestupek a uzavření provozovny jsou samostatné právní instituty s odlišnými cíli. Jejich souběžné užití proto není porušením zásady *non bis in idem*.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nepřiměřenosti uzavření provozovny. Porušení stanovených povinností považoval krajský soud za nesporné a dospěl rovněž k závěru, že k němu došlo zvláště závažným způsobem, neboť šlo o porušování povinností opakované a dlouhodobé, a ani přes opakovaná místní šetření, při nichž byla žalobkyně na porušení povinností upozorňována, nápravu nezjedнала. Uloženým opatřením k nápravě nebylo zcela zamezeno podnikání žalobkyně, došlo pouze k dočasnému uzavření provozovny do doby, než budou zákonem vyžadované povinnosti splněny. Postup správce daně, který k dočasnému uzavření provozovny přistoupil až při třetím místním šetření, při němž zjistil dlouhodobé a opakované porušení povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb, krajský soud nehodnotil jako nepřiměřený.

[8] K námitce nedostatku odpovědnosti žalobkyně krajský soud poukázal jednak na skutečnost, že liberační důvod podle § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb (ve znění do 30. 6. 2017) je aplikovatelný pouze při ukládání sankce za správní delikt, jednak na skutkové okolnosti případu, které nesvědčí o tom, že by žalobkyně vynaložila veškerého úsilí ke splnění své povinnosti.

[9] Proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Námitky, které stěžovatelka v kasační stížnosti, resp. v jejím doplnění, tvrdí, lze rozčlenit do tří okruhů.

[12] Stěžovatelka namítá, že krajský soud neprovedl test proporcionality rozhodnutí o uzavření provozovny. Rozhodnutí o uzavření provozovny je nepřiměřeným a nezákonným prostředkem, kterým je porušováno právo stěžovatelky na svobodné podnikání dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod a právo vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Účelem zákona o evidenci tržeb je předcházení krácení daně a zajištění pravdivých informací pro výběr daní. V případě, že stěžovatelka tento účel neohrožuje, tedy neuvádí ve svém účetnictví nepravdivé informace, je napadené rozhodnutí zcela nepřiměřeným zásahem do jejích základních práv. Mělo být využito jiné, mírnější opatření. Krajský soud se nezabýval ani potřebností uloženého opatření. Test proporcionality směřuje k určení, zda zásah byl oprávněný, nebo neoprávněný. Ani dočasnost zásahu neznamená, že se nejedná o zásah, který by bylo možné posuzovat testem proporcionality. Z existence drastičtějších opatření nelze dovodit přiměřenost uzavření provozovny.

[13] Stěžovatelka dále poukázala na to, že nebyla odpovědná za porušování povinností zasílat evidované tržby a vydávat účtenky, neboť vynaložila veškeré úsilí k tomu, aby si obstarala zařízení ke splnění povinností dle zákona o evidenci tržeb. Krajský soud chybně vyložil jednání stěžovatelky jako jednání, které nesplňuje vynaložení veškerého úsilí. Společnost, která měla zařízení dodat, jednala nepoctivě, když po opakovaných urgencích zařízení nedodala. Nelze spravedlivě vyvozovat odpovědnost za porušení povinností, jejichž splnění je zcela závislé na třetí osobě, tedy na dodavateli technického zařízení. Dle stěžovatelky měl správce daně stěžovatelce poskytnout přiměřenou lhůtu (řádově v měsících) pro splnění povinností.

[14] Podle stěžovatelky ji finanční úřad potrestal dvakrát za totéž porušení povinností dle zákona o evidenci tržeb, nejprve pokutou a následně i rozhodnutím o uzavření provozovny. Je zřejmé, že uzavření provozovny působí jako represivní sankce, když ztráta způsobená podnikateli může daleko převyšovat udělenou pokutu.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti sdělil, že správce daně přistoupil k užití nejkrajnějšího opatření, nicméně takové opatření zákon dovoluje a dle žalovaného bylo zcela na místě, neboť se jednalo o déle trvající porušování zákona. V případech nahodilého porušení zákona o evidenci tržeb by takové opatření použito nebylo. V řízení není třeba prokazovat, že by neevidováním tržeb docházelo ke krácení daně, podstatné je, zda dochází k neplnění povinností stanovených zákonem o evidenci tržeb. Krajský soud se přiměřeností přijatého opatření zevrubně zabýval, nelze tedy přisvědčit názoru stěžovatelky, že by soud neprovedl test proporcionality.

[16] K námitce, že stěžovatelka nebyla za porušení odpovědná, žalovaný uvedl, že stěžovatelka jako podnikající fyzická osoba a poplatník daně z příjmů fyzických osob je v daném případě nositelem práv a povinností stanovených příslušnými ustanoveními zákona o evidenci tržeb, a je tedy její povinností, aby zajistila dodržování zákonných podmínek, přičemž je zcela na ní, jakým způsobem žádoucího stavu docílí. Nelze se zbavit

odpovědnosti za neplnění zákonných povinností poukazem na skutečnost, že třetí osoba nedodala stěžovatelce pokladní systém, poněvadž k takovým důvodům § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb ve znění účinném do 30. 6. 2017 nesměruje. V daném případě se nejednalo o žádný náhlý neodvratitelný zásah zvenčí či jiný podobný důvod, jenž by opodstatňoval zproštění objektivní odpovědnosti.

[17] Stěžovatelka byla podle žalovaného o všech svých pochybeních zpravena při místních šetřeních, a měla tak k dispozici dostatečně dlouhý časový úsek, v němž mohla a měla začít své zákonné povinnosti plnit. Žalovaný poukázal na skutečnost, že po vydání opatření k vynucení nápravy si stěžovatelka zajistila dodavatele za necelé 4 týdny, což se jí předtím nepodařilo za celý předchozí rok.

[18] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, že správce daně porušil zásadu zákazu dvojího trestání. Opatření k vynucení nápravy je třeba odlišovat od sankcí. Účelem těchto opatření není trestat, ale zamezit určitému nezákonnému jednání. Doba trvání tohoto opatření, jehož následky subjekty vnímají nepříznivě, je dána přístupem samotných subjektů, resp. době, za kterou jsou schopny uvést vše do stavu souladného se zákonem. S ohledem na to, že se nejedná o sankci, je možné uložit opatření k vynucení nápravy podle § 31 zákona o evidenci tržeb vedle sankce, aniž by došlo k porušení zásady zákazu dvojího trestání.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Zákon o evidenci tržeb (v části páté nazvané Opatření k vynucení nápravy) v § 31 odst. 1 stanoví, že *zjistí-li orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zvlášť závažné porušení povinností zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí a) okamžité uzavření provozovny, nebo b) pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb*. Důvodová zpráva (sněmovní tisk č. 513/0 z roku 2015) k tomu uvádí následující: „*Upravuje se opatření k vynucení nápravy (dále jen ‚opatření‘) v podobě uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti. [...] Odstavec 1 upravuje podmínky, za kterých lze opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti uložit a způsob uložení. Zároveň se upravuje orgán, který má pravomoc k uložení tohoto opatření.*“

[22] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl v provozovně stěžovatelky opakovaně kontrolu plnění povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb, přičemž opakovaně (třikrát) byla zjištěna stejná pochybení. Účelem kontroly (správního dozoru) je zjištění, zda kontrolovaná osoba plní povinnosti uložené právními předpisy (nebo na jejich základě), a jejich následné vynucení v případě zjištění, že právní povinnosti kontrolovanou osobou plněny nejsou. K vynucení pak obecně slouží právě ukládání nápravných opatření, jímž příslušný orgán navazuje na kontrolní zjištění a zjištěné nedostatky.

pokračování

[23] Pravomoc ukládat nápravná opatření a sankční pravomoc je třeba rozlišovat. K současnému uložení nápravného prostředku a pokuty uvedl již Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 22. 12. 1995, č. j. 6 A 216/93 - 34, že zahájení řízení o uložení opatření k odstranění protiprávního stavu nebrání uložení pokuty příslušným orgánem, byť účastníkem obou těchto řízení je stejný subjekt a obě věci spolu vzájemně souvisí. Rovněž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 30. 6. 2016, č. j. 10 Ads 38/2016 - 41, k závěru, že rozhodnutí o uložení sankce za správní delikt a rozhodnutí o uložení opatření jsou zcela odlišné a samostatné právní instituty, a jejich souběžné užití proto není porušením zásady *ne bis in idem*. Také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2018, č. j. 8 Ads 207/2017 - 58, potvrzuje, že sankce a nápravné prostředky mohou existovat vedle sebe; sankce je projevem výkonu sankční pravomoci správního orgánu, zatímco opatření k nápravě projevem výkonu pravomoci ukládat nápravné prostředky.

[24] Dle Nejvyššího správního soudu ze systematiky zákona o evidenci tržeb, dikce a smyslu úpravy jednoznačně vyplývá, že uzavření provozovny dle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb je opatřením k nápravě (slovy zákona „k vynucení nápravy“) a nikoli sankcí. Opatření k nápravě a sankce sledují odlišný účel. Zatímco opatření k nápravě slouží čistě ke splnění povinnosti, která byla uložena za účelem ochrany veřejného zájmu nebo určité hodnoty (u povinností uložených dle zákona o evidenci tržeb konkrétně aby všechny realizované tržby, na něž zákon dopadá, byly řádně evidovány), tedy k nápravě (ukončení) nezákonného stavu, účelem uložení trestu za delikt je nejen prevence a ochrana společnosti před pachateli a následky deliktů, zabránění dalšího páchaní deliktů, náprava pachatelů, ale také represe (spravedlivá odplata). K porušení zákazu dvojího potrestání za totéž tedy nedošlo, neboť opatření k nápravě není trestem.

[25] Z téhož důvodu se při rozhodování o uzavření provozovny podle dle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb neuplatní možnost liberace. Podle § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb ve znění účinném do 30. 6. 2017 platilo, že *právnícká osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila*. Následně bylo identické pravidlo zakotveno v zákoně o přestupkové odpovědnosti. Již ze samotného textu citovaného ustanovení, ale rovněž z jeho systematického zařazení je zřejmé, že dopadá toliko na případy ukládání sankcí za správní delikty, nikoliv též ukládání nápravných opatření či jiné důsledky porušení zákona.

[26] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje právnímu názoru krajského soudu, že v případě rozhodnutí o uložení opatření k vynucení nápravy není na místě aplikovat pravidlo o možnosti liberace. Za této situace není důvod posuzovat, zda stěžovatelka vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení své právní povinnosti zabránila, a zda vynaložení veškerého úsilí prokázala.

[27] Nakonec Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení námitky nepřiměřenosti rozhodnutí o dočasném uzavření provozovny a nedostatečnosti posouzení této námitky krajským soudem.

[28] Krajský soud v odůvodnění přezkoumávaného rozsudku při posouzení přiměřenosti dočasného uzavření provozovny skutečně neaplikoval formálně přesnou metodologii testu proporcionality, jak ji ve svých rozhodnutích uplatňuje Ústavní soud či Nejvyšší správní soud. Z rozsudku krajského soudu je však jednoznačně seznatelné, na

základě jakých úvah dospěl k závěru, že uložené opatření k vynucení nápravy spočívající v dočasném uzavření provozovny v tomto případě nepřiměřené nebylo. Samotná okolnost, že v odůvodnění rozsudku není výslovně označeno posouzení jednotlivých kroků testu proporcionality, nečiní výsledný právní závěr krajského soudu nepřezkoumatelným či nesprávným.

[29] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že neohrožuje účel zákona o evidenci tržeb, neboť neuvádí ve svém účetnictví nepravdivé informace. Účelem zákona o evidenci tržeb je zvýšení efektivity výběru daní vytvořením možnosti zkontrolovat, zda každá jednotlivá tržba povinných subjektů byla zaevidována u správce daně a zohledněna v jejich účetnictví. I podle Ústavního soudu evidenční povinnost dle zákona o evidenci tržeb doplňuje dosavadní systém o plošně zacílené hlášení údajů o platbách vyznačujících se nízkou nebo nejasnou mírou dohledatelnosti vůči správci daně (nález ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). Povinnost evidovat tržby dle zákona o evidenci tržeb tedy má v systému povinností, jež tvoří daňovou kázeň, vlastní účel, který je v případě neplnění evidenční povinnosti ohrožován. Argumentace stěžovatelky, že neohrožuje účel zákona o evidenci tržeb, když neuvádí nepravdivé informace v účetnictví, je tedy lichá.

[30] K námitce stěžovatelky, že bylo možné požadovaného účelu dosáhnout i mírnějšími prostředky, Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že zákon o evidenci tržeb zakotvuje pro případy zvláště závažného porušení povinností dle zákona o evidenci tržeb pouze dvě možná opatření k vynucení nápravy (§ 31 odst. 1), přičemž dočasné uzavření provozovny je tím mírnějším z nich. Uplatnění nápravného opatření není ponecháno na správním uvážení správního orgánu, ale je podmíněno naplněním neurčitěho právního pojmu porušení povinností zvláště závažným způsobem. Posouzením této podmínky se krajský soud výslovně zabýval zejména v odst. 47 svého rozsudku a Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením věcně ztotožňuje.

[31] Zjištěný skutkový stav rozhodně nesvědčí o tom, že by v posuzovaném případě měl žalovaný na vynucení plnění zákonné povinnosti stěžovatelkou rezignovat. Platnosti a účinnosti nabyl zákon o evidenci tržeb 1. 9. 2016. Stěžovatelka byla povinna evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb od 1. 3. 2017 (§ 37 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb). Stěžovatelka tak měla dostatečný prostor k zajištění pokladního zařízení v předstihu, aby byla schopna od 1. 3. 2017 evidovat tržby v souladu se zákonem. Rozhodně nešlo o překvapivé uložení zcela nové právní povinnosti ze dne na den. Jak vyplývá ze správního spisu, první kontrola v provozovně stěžovatelky proběhla 25. 4. 2017, druhá 5. 6. 2017 (vedla k uložení pokuty za neplnění evidenční povinnosti) a třetí (při níž byla zjištěna pochybení, kvůli nimž správce daně provozovnu dočasně uzavřel) 29. 8. 2017. Již první kontrola tedy proběhla více než sedm měsíců od nabytí účinnosti zákona o evidenci tržeb a více než měsíc poté, co stěžovatelka měla povinnosti uložené zákonem o evidenci tržeb plnit. Mezi kontrolami byly rozumné časové odstupy, v nichž mohla stěžovatelka učinit kroky k odstranění nedostatků a splnění všech svých právních povinností. Stěžovatelka byla před samotným uložením opatření dočasně uzavření provozovny na základě výsledků dvou místních šetření příslušnými orgány na neplnění povinností plynoucích ze zákona o evidenci tržeb opakovaně upozorněna. Neplnění stěžovatelčiných povinností hodnotí Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem jako vědomé a dlouhodobé.

pokračování

[32] Stěžovatelka se dovolává nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 27/09 ze dne 11. 9. 2009, jež se vztahoval k případu nekalosoutěžního jednání, z nějž cituje úryvek, že soudy mají poskytnout ochranu podnikatelské činnosti, pokud je do ní zasaženo způsobem, který se přičí elementárním pravidlům férovosti a dobrým mravům soutěže. Stěžovatelka však sama svým jednáním, kdy vědomě a dlouhodobě nerespektovala zákonem uložené povinnosti, pravidla férovosti porušovala, neboť jedním z očekávaných účinků zákona o evidenci tržeb bylo i narovnání podnikatelského prostředí (nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. srpna 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu